



Wilk Latkowski
doradcy podatkowi radcowie prawni

Usługi budowlane w VAT

Stosowanie mechanizmu odwrotnego obciążenia
- PORADNIK PRAKTYCZNY



Wprowadzone 1 stycznia 2017 r. przepisy o **odwrotnym obciążeniu** dla usług budowlanych spowodowały **duże zamieszanie w branży budowlanej**. Parlament zaskoczył podatników wprowadzeniem przepisów w ostatnim miesiącu 2016 r., co – choć samo w sobie stanowi już pewną niechlubną tradycję – tym razem dotknęło istotnej gałęzi gospodarki. Pomimo zgłaszanych wątpliwości w procesie legislacyjnym zdecydowano się na wprowadzenie przepisów, które **najłatogodniej można określić jako niedoskonałe**.

17 marca 2017 r. Minister Rozwoju i Finansów wydał objaśnienia „*Stosowanie mechanizmu odwróconego obciążenia w transakcjach dotyczących świadczenia usług budowlanych*”¹. Jednak dokument ten w znacznej części dotyczy zagadnień nie budzących akurat większych wątpliwości.

Komercyjny **proces budowlany** jest złożonym zdarzeniem gospodarczym, obejmującym wiele podmiotów połączonych siecią wzajemnych praw i obowiązków. Rozpoczyna się długo przed pierwszym „wbiciem łopaty”, kończy – dopiero po wygaśnięciu roszczeń gwarancyjnych, długo po zakończeniu budowy. Istnieje **wiele możliwych scenariuszy jego realizacji**, a czasem już w czasie budowy trzeba wprowadzić niezbędne modyfikacje.

Ułomność wprowadzonych przepisów w VAT w połączeniu z tymi okolicznościami stworzyło **mieszankę wybuchową**, której realne skutki branża budowlana dopiero zacznie odczuwać. Obecnie skutki te widoczne są na razie tylko w skali zgłaszanych nam przez klientów wątpliwości. Już niedługo jednak pierwsze **kontrole** administracji skarbowej **zweryfikują rozumienie przepisów przez podatników**.

Bez przesadnej złośliwości dodać można, że wreszcie **organy podatkowe uzyskały przepisy**, do których skutecznie można zastosować zawartą w art. 2a Ordynacji podatkowej **zasadę rozstrzygnięcia wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego na korzyść podatnika**.

Większość wydanych dotychczas interpretacji indywidualnych dotyczących problemu odwrotnego obciążenia w branży budowlanej skupia się **jedynie na podstawowych aspektach** wprowadzonych zmian. **Wiele sygnalizowanych problemów**, jakie mogą powstać w toku realizacji prac budowlanych, pozostaje **nadal bez rozwiązania**. Na pierwsze orzeczenia wojewódzkich sądów administracyjnych będzie trzeba poczekać do drugiej połowy roku, zaś pierwsze orzeczenia NSA zapadną zapewne nie wcześniej niż za ok. 2 lata.

Oddajemy w Państwa ręce publikację, która przedstawia **węzłowe problemy** związane z praktycznym zastosowaniem mechanizmu odwrotnego obciążenia w VAT przy świadczeniu usług budowlanych oraz **proponuje ich rozwiązanie**. Nie jest to z pewnością opracowanie kompletne – stanowi raczej uporządkowanie najważniejszych wątpliwości zgłaszanych przez przedstawicieli branży oraz propozycję możliwych bezpiecznych rozwiązań.

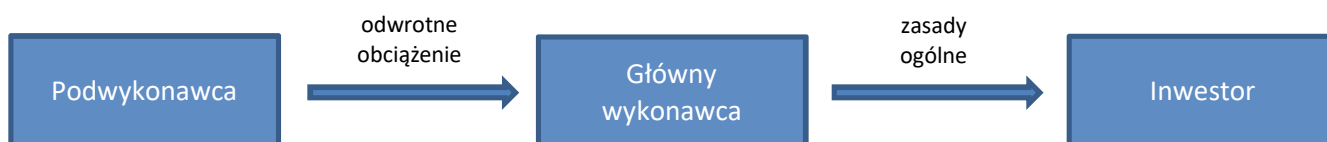
¹ <http://www.finanse.mf.gov.pl/documents/766655/1402295/Obja%C5%9Bnienia+podatkowe+z+17+marca+2017r.pdf>

1. Podwykonawca

Głównym problemem wprowadzonych przepisów jest **niedostateczna precyzja w ustaleniu znaczenia kluczowego pojęcia „podwykonawcy”**. Lakoniczny w swej treści art. 17 ust. 1h ustawy o VAT wskazuje, że mechanizm odwrotnego obciążenia przy usługach budowlanych „*stosuje się, jeżeli usługodawca świadczy te usługi jako podwykonawca.*”

Odpowiadając na początku lutego na **interpelację** poselską, Minister Rozwoju i Finansów wyjaśnił, że wystarczające jest w tym względzie posłużenie się **znaczeniem słownikowym** pojęcia „podwykonawcy”. Słownik języka polskiego PWN formułuje następującą definicję „podwykonawcy”: „**firma lub osoba wykonująca pracę na zlecenie głównego wykonawcy**”.²

Konieczność **sięgnięcia do definicji słownikowej** powtórzona została w objaśnieniach podatkowych Ministra Rozwoju i Finansów z 17 marca 2017 r. „*Stosowanie mechanizmu odwróconego obciążenia w transakcjach dotyczących świadczenia usług budowlanych*”, do definicji tej sięgnął również Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Dyrektor KIS) w kilkudziesięciu już wydanych interpretacjach indywidualnych.



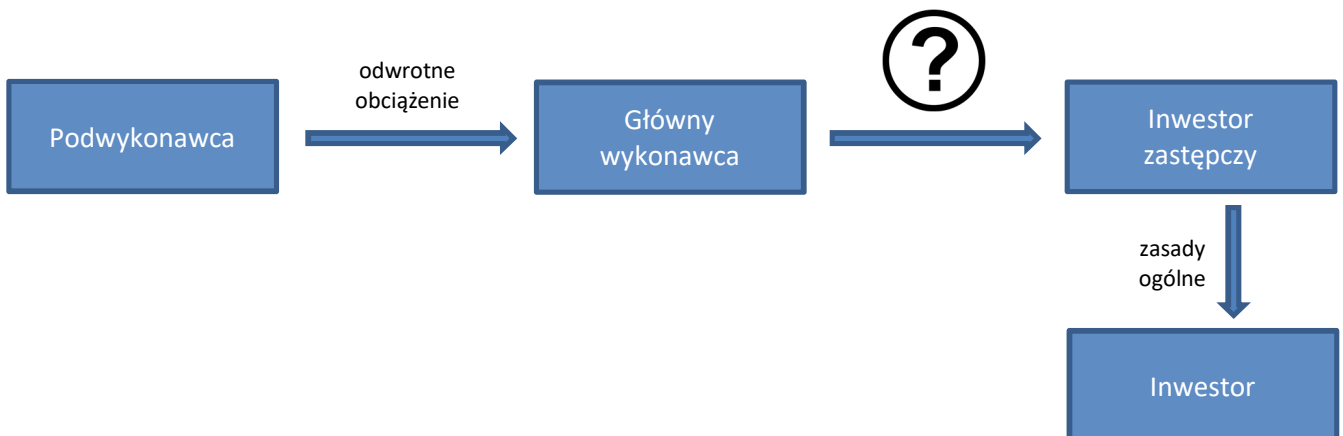
Zastosowanie proponowanej definicji w powyższym schemacie jest proste. W przypadkach bardziej skomplikowanych powstają już duże wątpliwości.

² <http://sjp.pwn.pl/>

1.1. Zastępstwo inwestycyjne

Niejednokrotnie w procesie budowlanym **między inwestorem a głównym wykonawcą** występuje tzw. **inwestor zastępczy**. Jest to podmiot działający **na zlecenie inwestora**, zwykle na podstawie umowy o zastępstwo inwestycyjne. Inwestor może chcieć zaangażować inwestora zastępczego z różnych względów – np. braku wiedzy i doświadczenia lub zasobów niezbędnych do nadzoru procesu inwestycyjnego. Niezależnie od przyczyn, najważniejszym z punktu widzenia niniejszego opracowania jest skutek, jaki powoduje pojawienie się inwestora zastępczego.

Można wyobrazić sobie dość łatwo sytuację, w której organy podatkowe przyjmują, że **inwestor zastępczy**, który świadczy przecież usługi na rzecz inwestora, **działa jako główny wykonawca**. W takim przypadku z kolei, **główny wykonawca** zaangażowany przez inwestora zastępczego mógłby stać się w rzeczywistości **podwykonawcą** w rozumieniu art. 17 ust. 1h ustawy o VAT, a rozliczenie świadczonych przez niego usług budowlanych nastąpiłoby w ramach mechanizmu odwrotnego obciążenia po stronie inwestora zastępczego.



Naszym zdaniem takie podejście byłoby jednak błędne.

Jeżeli przyjąć, że inwestor zastępczy po prostu wykonuje funkcje inwestora – zastępując go w procesie budowlanym – świadczy na rzecz inwestora nie tyle usługi budowlane, co **usługi zapewnienia realizacji inwestycji** (w tym zapewnienia odpowiednich usług budowlanych). Zapewnienie usług budowlanych to tylko jeden z obszarów odpowiedzialności inwestora zastępczego – równie istotne są kontakty z organami administracji, zapewnienie nadzoru inwestycyjnego itd. Istotne jest również to, że **inwestor zastępczy przy zachowaniu należytej staranności działania nie poniesie odpowiedzialności** za niewykonanie lub nienależyte wykonanie usług budowlanych przez głównego wykonawcę lub podwykonawcę.

Naszym zdaniem usługi budowlane świadczone przez głównego wykonawcę na rzecz inwestora zastępczego powinny być opodatkowane na zasadach ogólnych.

Praktyczne rozstrzygnięcia:

- interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 6 kwietnia 2017 r. (nr 1462-IPPP3.4512.130.2017.1.JŻ):

Wnioskodawca świadczący usługi budowlane zawarł umowę na roboty budowlane ze Spółką B. Beneficjentem robót jest Spółka A, która jest właścicielem nieruchomości, uzyskała pozwolenie na budowę i ogłosiła przetarg. Spółka A powierzyła Spółce B realizację inwestycji, w tym wykonanie robót budowlanych oraz wyraziła zgodę na powierzenie przez Spółkę B Wnioskodawcy robót budowlanych.

Dyrektor KIS uznał, że w takim scenariuszu Wnioskodawca działa jako podwykonawca Spółki B, która jest głównym wykonawcą. Jest to ocena inna niż przedstawiona przez nas powyżej.

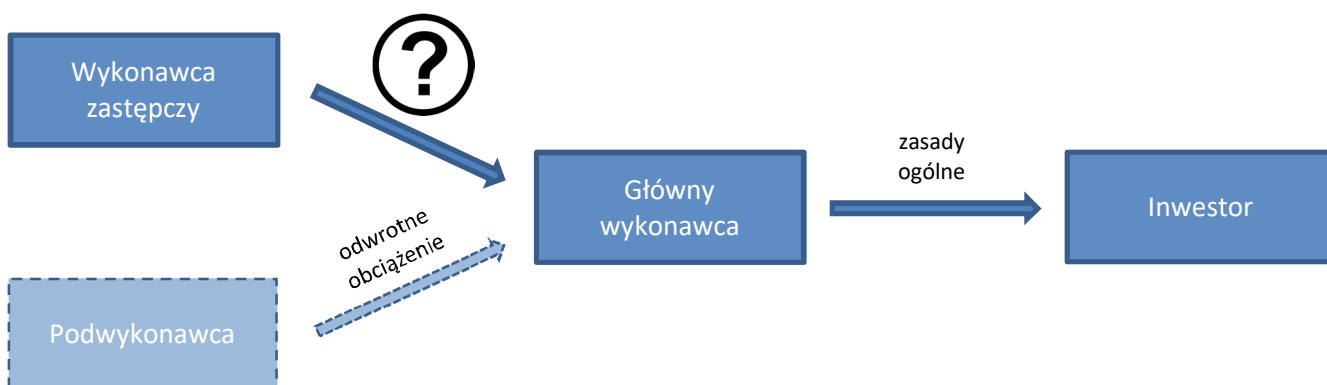
Komentarz: Prawdopodobnie kluczowe było wskazanie w opisie stanu faktycznego, że inwestor powierzył Spółce B realizację inwestycji wraz z wykonaniem robót budowlanych. W takim przypadku dość prosto uznać, że Spółka B, jako zobowiązana do wykonania robót budowlanych, sama świadczyła na rzecz Spółki A usługi budowlane.

W interpretacji **nie pada zwrot „inwestor zastępczy”**. Jednak pozycja Spółki B jest podobna do roli typowego inwestora zastępczego.

1.2. Wykonanie zastępcze

Niewłaściwe wykonanie lub niewykonanie usług budowlanych przez podwykonawcę może skutkować koniecznością zaangażowania **wykonawcy zastępczego**. Zapisy o takiej możliwości często umieszczane są bezpośrednio w kontraktach na roboty budowlane.

W takim schemacie w procesie budowlanym pojawia się nowy podmiot, który wykonuje **całość lub część prac zarezerwowanych uprzednio dla innego podwykonawcy**. Czy zatem wykonawca zastępczy jest podwykonawcą w rozumieniu art. 17 ust. 1h ustawy o VAT?



Okoliczność, że wykonawca zastępczy **nie działa od początku procesu budowlanego nie zmienia faktu**, że – świadcząc usługi na rzecz głównego wykonawcy lub podwykonawcy – **sam działa w charakterze podwykonawcy**. Wykonuje bowiem usługi budowlane, do realizacji których zobowiązany był zastępowany podwykonawca, objęte kontraktem budowlanym zawartym między głównym wykonawcą a inwestorem.

Naszym zdaniem usługi budowlane świadczone przez wykonawcę zastępczego na rzecz podwykonawcy lub głównego wykonawcy powinny być opodatkowane w ramach mechanizmu odwrotnego obciążenia. Nie są nam jednak znane żadne rozstrzygnięcia organów podatkowych w tym zakresie.

Jeśli natomiast **główny wykonawca** w ramach wykonania zastępczego **samodzielnie wykona usługi budowlane** – z oczywistych względów nie spowoduje to, że uzyska status podwykonawcy.

Warto dodać, że **zwrot kosztów** otrzymany od niesolidnego podwykonawcy – w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych – **nie będzie stanowił czynności opodatkowanej VAT**, jako postać **odszkodowania** pozostającego poza zakresem ustawy o VAT (wyrok NSA

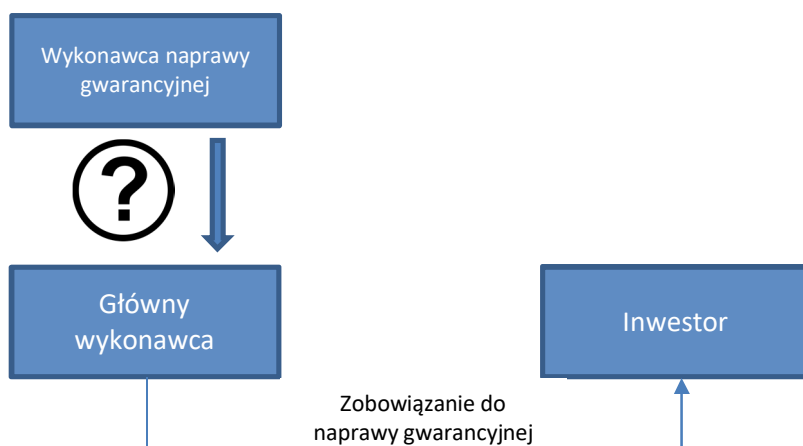
z 9 września 2016 r., I FSK 262/15; wyrok WSA w Łodzi z 10 listopada 2016 r., sygn. I SA/Łd 807/16).

1.3. Naprawy gwarancyjne

Relacje wiążące podwykonawców z głównym wykonawcą oraz głównego wykonawcę z inwestorem nie kończą się wraz z ostatecznym odbiorem prac budowlanych. Po ich zakończeniu wykonawcy prac budowlanych pozostają związani zobowiązaniami do **wykonania napraw gwarancyjnych** (okres gwarancji zależy od konkretnych ustaleń). Naprawy gwarancyjne realizowane są **bez dodatkowego wynagrodzenia** od zamawiającego (w ramach wynagrodzenia za wykonanie pierwotnych prac budowlanych).

W praktyce zdarza się, że **podmiot zobowiązany do wykonania napraw gwarancyjnych** nie wykonuje ich samodzielnie, ale **zleca wykonanie innemu podmiotowi**. Może być też tak, że **główny wykonawca** nie może dochodzić wykonania naprawy gwarancyjnej od podwykonawcy, bo ten już nie istnieje, zatem także musi **zaangażować inny podmiot do realizacji naprawy**. Tak czy inaczej w obrocie pojawia się nowa usługa budowlana opodatkowana VAT, którą należy odpowiednio rozliczyć.

Powstaje pytanie, czy podmiot zaangażowany w taki sposób – tzn. tylko i wyłącznie do wykonania naprawy gwarancyjnej – **świadczy usługi jako podwykonawca?**



Zwykle zakupiona od podmiotu wykonującego naprawę gwarancyjną **usługa budowlana nie jest odprzedawana dalej** i nie stanowi elementu żadnej usługi odprzedawanej dalej (gdyż naprawy gwarancyjne realizowane są bez dodatkowego wynagrodzenia ze strony zamawiającego). Tymczasem dla zaistnienia odwrotnego obciążenia konieczne jest **istnienie co najmniej podwykonawcy, głównego wykonawcy i inwestora** (i łańcucha sprzedaży usług

między nimi). Nawet w takim najprostszym schemacie można by twierdzić, że warunki nie są spełnione, bo w relacji występują tylko dwa podmioty – wykonujący naprawę gwarancyjną podwykonawca i zamawiający tę naprawę główny wykonawca.

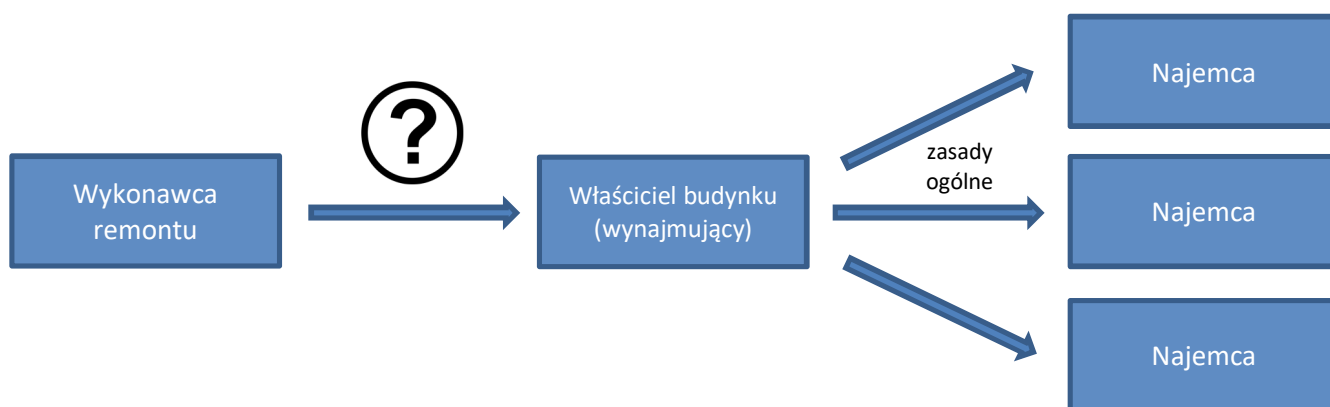
Wydaje się jednak, że **byłoby to zbytnie uproszczenie**. Jeżeli nawet inwestor nie płaci za naprawę gwarancyjną, to jest zainteresowany jej wykonaniem na podstawie postanowień pierwotnego kontraktu budowlanego i może dochodzić jej wykonania. To **inwestor zgłasza usterki i żąda ich usunięcia** w ramach gwarancji. Pomimo że **nie nabywa usługi** naprawy gwarancyjnej w rozumieniu VAT, **usługa ta stanowić musi element** pierwotnie zakupionej od głównego wykonawcy usługi budowlanej.

Naszym zdaniem podmiot wykonujący naprawę gwarancyjną działa w tym zakresie jako podwykonawca w rozumieniu art. 17 ust. 1h ustawy o VAT, a zatem wykonane przez niego usługi powinny zostać rozliczone na zasadzie odwrotnego obciążenia. Nie są nam jednak znane żadne rozstrzygnięcia organów podatkowych w tym zakresie.

1.4. Remont lokalu najemcy

W objaśnieniach Ministra Rozwoju i Finansów z 17 marca 2017 r. „*Stosowanie mechanizmu odwróconego obciążenia w transakcjach dotyczących świadczenia usług budowlanych*” opisany został przykład wykonania **usług budowlanych** (remontowych) **na rzecz właściciela budynku biurowego** – w sytuacji, w której do **pokrycia kosztów remontu** zobowiązani są **najemcy lokali**, lecz do wykonania remontu zobowiązany jest właściciel budynku (wynajmujący).

W przykładzie rozstrzygnięto wątpliwość, czy usługi świadczone przez podmiot wykonujący remont (świadczący usługi budowlane) stanowią usługi świadczone przez podwykonawcę w rozumieniu art. 17 ust. 1h ustawy o VAT.



Minister Rozwoju i Finansów wskazał, że w takim przypadku **usługi budowlane** wykonane na rzecz właściciela budynku powinny zostać rozliczone **w ramach mechanizmu odwrotnego obciążenia**.

Komentarz: Powołany przykład dowodzi, że **pojęcie „podwykonawcy” będzie prawdopodobnie interpretowane szeroko** – nie będzie mieć znaczenia, czy formalnie zawarta została umowa o roboty budowlane z określeniem kto jest inwestorem, a kto głównym wykonawcą. Wystarczające będzie określenie **ostatecznego odbiorcy usług** (*quasi-inwestor*), **podmiotu zamawiającego usługi** (*quasi-główny wykonawca*) oraz **podmiotu wykonującego usługi**.

Uwagi te z powodzeniem można odnieść m.in. do **usług budowlanych** wykonywanych na zamówienie **zarządcy nieruchomości**, który następnie przenosi ich koszty (refakturuje usługi) na właściciela nieruchomości. W takim schemacie **zarządca nieruchomości** zobowiązany będzie do rozliczenia VAT od nabytych usług budowlanych w ramach **mechanizmu odwrotnego obciążenia**.

1.4.1. Wykonanie fit-outów (adaptacji lokali)

Opisany przez Ministra Rozwoju i Finansów przykład można odnieść także do realizacji przez **właściciela budynku** (wynajmującego) tzw. fit-outów (adaptacji lokali) na rzecz najemców lokali – jeżeli prace są **odrębnie rozliczane z najemcami** (najemcy pokrywają koszty fit-outów).

Powstaje jednak pytanie, czy o tożsamej sytuacji można mówić jeśli fit-outy rozliczane są w czynszu najmu?

W interpretacji indywidualnej z 20 marca 2017 r. (nr 1462-IPPP3.4512.65.2017.1.KT) Dyrektor KIS wskazał:

„Analiza okoliczności przedstawionej sprawy wskazuje, że dostawca usług budowlanych, o których mowa w załączniku nr 14 do ustawy, świadczy te usługi na rzecz Wnioskodawcy, natomiast Wnioskodawca wykonuje na rzecz kontrahenta (zamawiającego) kompleksową usługę planowania, budowy i utrzymania sieci telekomunikacyjnej, na którą składają się również ww. prace budowlane (nabyte przez Spółkę w celu wykonania zamówienia). Należy więc uznać, że dostawca usług budowlanych występuje w tym schemacie w charakterze podwykonawcy Spółki, działającej w takim przypadku jako generalny wykonawca względem podmiotu zamawiającego usługę planowania, budowy i utrzymania sieci telekomunikacyjnej. W świetle obowiązujących przepisów prawa oznacza to, że obowiązek rozliczenia podatku VAT od wykonanych przez podwykonawcę usług ciąży w tej sytuacji na Wnioskodawcy – wykonawcy całego zamówienia.”

Pomimo zupełnie innego stanu faktycznego, uzasadnienie wskazane przez Dyrektora KIS można próbować odnieść także do opisywanego przypadku. Nietrudno bowiem wyobrazić sobie sytuację, w której organ podatkowy **uznaje rozliczenie fit-outów** w ramach **czynszu** najmu jako podstawę do stwierdzenia, że w istocie **wynajmujący świadczy na rzecz najemcy kompleksową usługę obejmującą najem i wykonanie fit-outów**.

Naszym zdaniem ten kierunek rozumowania **nie jest słuszny** – a powołana wyżej **interpretacja nie jest prawidłowa**. Jeżeli bowiem w ramach świadczenia kompleksowego nie dominuje usługa budowlana – nie ma podstaw do przyjęcia, że właściciel budynku odprzedaje usługę budowlaną. Należałoby raczej uznać, że nabywa ją dla siebie w celu zapewnienia lepszego świadczenia usługi najmu.

2. Usługi budowlane

Zakres usług budowlanych świadczonych przez podwykonawców i objętych mechanizmem odwrotnego obciążenia ukształtowany został poprzez określenie listy usług budowlanych w nowym załączniku nr 14 do ustawy o VAT.

Na pierwszy rzut oka wydaje się, że wprowadzenie załącznika nr 14 do ustawy o VAT, w którym w pozycjach od 2 do 48 zawarto **zamkniętą listę usług** uznawanych za usługi budowlane dla celów stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia, powinno wykluczyć wątpliwości co do oceny, czy dana usługa pod ten mechanizm podlega.

Niestety, problematyka identyfikacji poszczególnych usług, bogactwo możliwych sytuacji faktycznych oraz specyficzne zasady rozumienia pojęcia usługi i świadczenia na gruncie VAT powodują, że ocena ta wcale nie musi być prosta.

2.1. Identyfikacja grupowań PKWiU

Wszystkie z usług wymienionych w załączniku nr 14 do ustawy o VAT identyfikowane są za pomocą symboli PKWiU z 2008 r. Stanowią one niektóre grupowania PKWiU z działów 41, 42 i 43, dotyczących szeroko rozumianych robót budowlanych i montażowych.

Podatnicy zobowiązani są do **samodzielnego przyporządkowania** świadczonych przez siebie usług do właściwych grupowań PKWiU. Co za tym idzie, **ponoszą ryzyko** niewłaściwej klasyfikacji w przypadku sporu z organami podatkowymi.

Warto pamiętać, że **każdy podatnik ma prawo zwrócić się do GUS** (Ośrodek Klasyfikacji i Nomenklatur Urzędu Statystycznego w Łodzi) z wnioskiem o wydanie informacji w zakresie klasyfikacji statystycznej świadczonych usług. Jednakże informacja wydana przez GUS **nie ma wiążącego charakteru** (może stanowić istotny, ale niekonieczne przesądzający dowód w sporze z organem podatkowym).

Przy samodzielnej klasyfikacji trzeba zwrócić uwagę, że nie zawsze zakwalifikowanie konkretnej usługi do danego grupowania będzie oczywiste.

2.1.1. Wynajem maszyn budowlanych

Usługi polegające tylko i wyłącznie na **wynajmie maszyn budowlanych bez operatorów** kwalifikują się do grupowania PKWiU 77.32.10.0 *Wynajem i dzierżawa maszyn i urządzeń budowlanych oraz inżynierii lądowej i wodnej, bez obsługi*. Usługi objęte tym grupowaniem nie zostały wymienione w załączniku nr 14 do ustawy o VAT – **ich świadczenie nie jest objęte odwrotnym obciążeniem.**

Inaczej wygląda sytuacja wynajmu **sprzętu budowlanego wraz z operatorem**. W uwagach dodatkowych do objaśnień w Sekcji F PKWiU (obejmującej działy 41, 42 i 43 PKWiU) wskazano: „wynajem sprzętu z operatorem należy klasyfikować w zakresie niniejszego działu w odpowiednich grupowaniach obejmujących roboty budowlane wykonywane z jego użyciem.” Przykładowo więc, można byłoby zakwalifikować takie usługi do grupowania PKWiU 43.99.90.0 *Roboty związane z wykonywaniem pozostałych specjalistycznych robót budowlanych, gdzie indziej niesklasyfikowanych* – te usługi z kolei powinny natomiast zostać **rozliczone w ramach mechanizmu odwrotnego obciążenia.**

2.1.2. Usługi serwisowe dźwigów osobowych i towarowych

Usługi serwisowe dźwigów mogłyby potencjalnie zostać zaklasyfikowane do grupowania PKWiU 33.12.15.0 *Usługi naprawy i konserwacji urządzeń dźwigowych i chwytaków*. Usługi objęte tym grupowaniem nie zostały wymienione w załączniku nr 14 do ustawy o VAT – **ich świadczenie nie jest objęte odwrotnym obciążeniem.**

Jednak w jednej z wydanych informacji statystycznych GUS wskazał, że *"usługi konserwacji dźwigów osobowych i towarowych w budynkach, w zakresie wymiany: sprężyn zamykających drzwi szybowe, styczników linowych w rozdzielnicach dźwigów, łożysk, amortyzatorów drzwi, fotokomórek drzwi dźwigu, bezpieczników, żarówek sygnalizacyjnych i oświetleniowych, naprawy, odblokowania skrzydła drzwi kabinowych i regulacji ustawień, naprawy ryglowania drzwi i regulacja drzwi kabiny, uszczelnienia zespołów napędowych dźwigu, sprawdzenie poprawności działania sterowania elektrycznego i automatyki, sprawdzanie instalacji sterowniczej, zasilającej i sygnalizacyjnej, łącznie z wykonaniem pomiarów ochrony przeciwporażeniowej dźwigów"* należy klasyfikować do grupowania PKWiU 43.29.19.0 *Pozostałe roboty instalacyjne, gdzie indziej niesklasyfikowane*. **Te usługi powinny zostać rozliczone w ramach mechanizmu odwrotnego obciążenia.**

Usługi serwisowe tego rodzaju wykonywane są już **po zakończeniu inwestycji**. Jeśli jednak stanowią one **element zamówienia** zleconego głównemu wykonawcy przez inwestora – a zatem są wykonywane **w ramach głównego kontraktu** – i zostaną zlecone do realizacji podwykonawcy, wówczas, **naszym zdaniem, istnieją mocne podstawy do objęcia ich rozliczenia mechanizmem odwrotnego obciążenia**. Nie są nam jednak znane żadne rozstrzygnięcia organów podatkowych w tym zakresie.

2.1.3. PKWiU a interpretacje indywidualne

Zauważalne jest dążenie podatników działających w branży budowlanej do zabezpieczenia swoich transakcji poprzez **uzyskanie interpretacji indywidualnych**. Występując o interpretację indywidualną należy jednak pamiętać, że w przypadku zapytania o zaliczenie danej usługi do jednej z usług wymienionych w załączniku nr 14 do ustawy o VAT kluczowe dla rozstrzygnięcia będzie **określenie grupowania PKWiU ocenianej usługi**.

W praktyce Dyrektor KIS – organ wydający interpretacje indywidualne – **bazuje na informacjach podanych przez wnioskodawcę**. W przypadku braku wskazania przez wnioskodawcę grupowania PKWiU ocenianej usługi, Dyrektor KIS **wzywa wnioskodawcę do uzupełnienia wniosku** poprzez podanie tej informacji. Należy pamiętać, że **jeżeli wnioskodawca w opisie wniosku (lub jego uzupełnieniu) wskazuje grupowanie PKWiU świadczonej usługi, wówczas Dyrektor KIS musi przyjąć tę informację i nie będzie jej weryfikował we własnym zakresie**. Innymi słowy, Dyrektor KIS przyjmie za „pewnik” grupowanie PKWiU wskazane przez wnioskodawcę.

Tymczasem w przypadku późniejszej kontroli, organy podatkowe będą miały prawo we własnym zakresie prowadzić postępowanie dowodowe – i samodzielnie określać właściwe grupowanie PKWiU. **Jeżeli ustalą, że grupowanie PKWiU wskazane przez wnioskodawcę we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej było nieprawidłowe – otrzymana przez wnioskodawcę interpretacja indywidualna nie będzie dawać mu żadnej ochrony prawnej!**

Naszym zdaniem podatnik występujący o wydanie interpretacji indywidualnej ma dwie możliwości działania:

- 1) **wskazanie** w opisie wniosku (lub uzupełnieniu do niego) **grupowania PKWiU**, co jednak powinno być poprzedzone **dokładną analizą** świadczonej usługi pod kątem regulacji PKWiU oraz – w miarę możliwości – **uzyskaniem informacji statystycznej GUS**;

2) **odmowę** wskazania grupowania PKWiU na żądanie Dyrektora KIS – ze **wskazaniem, że organ sam powinien dokonać kwalifikacji usługi pod kątem klasyfikacji PKWiU.**

Drugie rozwiązanie – w chwili obecnej – **niemal na pewno skutkować będzie odmową wydania interpretacji indywidualnej.** W wydanych interpretacjach Dyrektor KIS wskazuje bowiem, że nie jest „*uprawniony, w ramach określonych w art. 14b § 1 Ordynacji podatkowej, do zajmowania stanowiska w zakresie prawidłowości formalnego przyporządkowania towaru lub usługi do grupowania statystycznego.*” Pojawiają się jednak **wyroki sądów administracyjnych** nakładające na organy wydające interpretacje **obowiązek oceny w zakresie klasyfikacji statystycznej PKWiU** (np. wyrok WSA w Krakowie z 11 kwietnia 2017 r., sygn. I SA/Kr 71/17; wyrok WSA w Krakowie z 10 września 2015 r., sygn. I SA/Kr 1206/15; wyrok WSA w Opolu z 24 sierpnia 2016 r., sygn. I SA/Op 185/16). Oznacza to szansę na uzyskanie interpretacji w takim przypadku, lecz dopiero po przejściu procedury sądowoadministracyjnej.

Niezależnie od powyższego zalecamy **daleko idącą ostrożność** przy sporządzaniu wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej w tym zakresie, co powinno zostać poprzedzone **gruntowną analizą prawną.**

2.2. Świadczenia kompleksowe

Stosunkowo **rzadko świadczenie** realizowane przez podwykonawcę w ramach prac budowlanych **ma wyraźnie jednolity charakter.** Przykładowo, nawet w ramach prostych prac montażowych podwykonawca może być zobowiązany, **poza realizacją samego montażu,** do zapewnienia **materiałów budowlanych** i ich transportu na plac budowy. Oznacza to istnienie co najmniej 3 świadczeń – usługi montażu, dostawy materiałów oraz usługi transportowej, z których tylko jedno zostało „imiennie” wskazane jako objęte mechanizmem odwrotnego obciążenia. Jest to przypadek tzw. **świadczenia kompleksowego (złożonego), składającego się z jednego świadczenia głównego oraz świadczeń pomocniczych.**

Żaden z przepisów ustawy o VAT nie wskazuje kryteriów, jakimi należy kierować się przy kwalifikacji takich świadczeń złożonych dla celów opodatkowania VAT. Jest to domena praktyki – orzecznictwa sądów, interpretacji indywidualnych organów podatkowych.

Z uwagi na praktyczny charakter niniejszego opracowania wskazujemy jedynie na najistotniejsze aspekty:

- świadczenia należy oceniać **pod kątem ekonomicznym** – jeśli ekonomicznie

i gospodarczo nabywcy usług zależy na jednym, konkretnym świadczeniu, wówczas to świadczenie będzie uznane za główne – a wszelkie pozostałe będą jedynie świadczeniami pomocniczymi;

- **świadczenia pomocnicze** są opodatkowane tak, jak **świadczenie główne** – jeśli więc świadczenie główne objęte jest mechanizmem odwrotnego obciążenia, tak samo będą rozliczane świadczenia pomocnicze;
- jeśli w ramach transakcji występuje **świadczenie kompleksowe**, organy podatkowe coraz częściej **kwestionują rozbijanie** świadczenia na fakturze na odrębne pozycje lub wystawianie osobnych faktur – nawet jeśli do świadczeń pomocniczych stosuje się te same zasady opodatkowania, co do świadczenia głównego; organy podatkowe wskazują na konieczność **uwzględniania wartości świadczeń pomocniczych** w wartości świadczenia głównego (jako element kosztowy tego świadczenia).

Praktyczne rozstrzygnięcia:

- interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 5 kwietnia 2017 r. (nr 1061-IPTPP2.4512.64.2017.2.KW) – usługi budowlane obejmujące także dostarczenie materiałów, narzędzi, transport:

„Ponadto należy zauważyć, że strony w umowach cywilnoprawnych określają co jest przedmiotem sprzedaży. Jeżeli przedmiotem sprzedaży jest usługa budowlana, budowlano-montażowa lub remontowa, wówczas nie można z niej wyłączyć poszczególnych elementów kosztów do odrębnej sprzedaży, ponieważ obrotem podatnika jest uzgodniona kwota za wykonanie określonej usługi, bez względu na jej poszczególne elementy (materiały, robocizna, transport, zużyta energia, narzędzia itp.). Wyliczenie, co składa się na wykonaną usługę ma istotne znaczenie informacyjne przy ustalaniu ceny, jednak nie może uzasadniać odrębnego kwalifikowania poszczególnych w nim elementów (dla celów podatkowych). (...)W konsekwencji świadczone przez Wnioskodawcę kompleksowe usługi budowlane (na które składają się zarówno koszty materiału jak i robocizny) będą podlegały opodatkowaniu z zastosowaniem mechanizmu odwróconego obciążenia, a zatem do rozliczenia podatku z tytułu tych usług zobowiązany będzie usługobiorca (generalny wykonawca).”

Komentarz: Stanowisko organu uwzględnia **gospodarczy aspekt transakcji** – zamówienie przez głównego wykonawcę **usługi budowlanej**, a nie materiałów, transportu czy energii. Konsekwencją jest uznanie, że wnioskodawca świadczy kompleksowe świadczenie – usługę budowlaną. Naszym zdaniem jest to stanowisko prawidłowe.

- interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 5 kwietnia 2017 r. (nr 1462-IPPP3.4512.57.2017.1.JŻ) – usługi budowlane w ramach zamówień typu „zaprojektuj i wybuduj”:

*„Tymczasem, w okolicznościach analizowanej sprawy, Spółka w zależności od potrzeb klienta świadczy jedynie usługę budowlaną lub budowlano-montażową albo usługę wykonania projektu wraz z usługą budowlaną lub budowlano-montażową. Przy tym, jak wskazała Spółka zakres jej działalności obejmuje przede wszystkim budownictwo obiektów o charakterze infrastrukturalnym, w tym dróg, tuneli, wiaduktów, mostów, estakad, lotnisk, parkingów a także budownictwo mieszkaniowe i użytkowe. Tym samym, w analizowanej sprawie, w przeciwieństwie do powołanych interpretacji, **Spółka może świadczyć usługę budowlaną niezależnie od usługi wykonania projektu. Z tych też względów nie ma podstaw aby opisane we wniosku czynności traktować jako usługę kompleksową.**”*

Komentarz: Stanowisko organu uwzględnia fakt, że wnioskodawca **oferuje kontrahentom osobne usługi projektowania**, a nie tylko usługi projektowania razem z budową. Z tego względu organ przyjął, że realizacja usług w schemacie „projektuj i buduj” w tym konkretnym przypadku **nie oznacza istnienia usługi kompleksowej**, ale dwóch niezależnych świadczeń, z których tylko usługa budowlana podlega odwrotnemu obciążeniu w VAT.

Stanowisko to pozostaje częściowo spójne z wyrokiem NSA z 20 grudnia 2010 r. (sygn. I FSK 2091/09). W tym wyroku Sąd nawet dobitniej stwierdził, że **usługi projektowe i usługi budowlane to dwa różne świadczenia**, a usługa projektowa może być realizowana przez dowolny inny podmiot. Zakwestionował więc kompleksowy charakter usługi realizowanej w systemie „zaprojektuj i wybuduj” – pomimo, że w tym konkretnym przypadku ustalone było jedno ryczałtowe wynagrodzenie za całość prac.

W świetle tych **rozstrzygnięć zasadnym wydaje się rozbiecie (w skutkach opodatkowania VAT) usług tego typu na dwie oddzielne usługi – projektową, opodatkowaną na zasadach ogólnych i budowlaną, opodatkowaną na zasadach odwrotnego obciążenia**. Zastrzec trzeba jednak, że nie jest wykluczone uznanie przez organ podatkowy obydwu usług za jedną kompleksową usługę budowlaną opodatkowaną na zasadach odwrotnego obciążenia, jeżeli podatnik generalnie nie oferuje świadczenia samodzielnych usług budowlanych.

3. Przepisy przejściowe

Uwzględniając problemy związane z rozliczaniem usług realizowanych na przełomie 2016/2017 r. ustawodawca wprowadził w ustawie nowelizującej **przepisy przejściowe** wskazujące właściwy w tym celu mechanizm rozliczenia.

Przepis art. 5 ustawy nowelizującej rozgranicza stosowanie nowych i starych przepisów.

„Przepisy art. 17 ust. 1 pkt 8 ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, stosuje się do usług wymienionych w poz. 2-48 załącznika nr 14 do ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, które zostały wykonane od dnia 1 stycznia 2017 r. W celu ustalenia momentu wykonania usług stosuje się przepisy art. 19a ust. 2 i 3 ustawy zmienianej w art. 1.”

Treść przepisu wskazuje na **moment wykonania usługi budowlanej** jako decydujący dla uznania, czy stosowane będą już przepisy nowe. Dotyczy to także usług **wykonywanych częściowo**. Uwzględniając fakt, że obowiązek podatkowy dla usług budowlanych powstaje w momencie wystawienia faktury (art. 19a ust. 5 pkt 3 lit. a) ustawy o VAT), mogły wystąpić sytuacje, w których usługi były wykonane jeszcze w 2016 r., a faktura wystawiona została już w 2017 r. (rozliczenie VAT na starych zasadach), jak również sytuacje odwrotne (hipotetycznie), w których usługi były wykonane już w 2017 r., ale faktura wystawiona jeszcze w 2016 r. (przepisy dopuszczają wystawienie faktury na 30 dni przed wykonaniem usługi). W tym ostatnim przypadku wystawienie faktury oznaczałoby konieczność rozpoznania obowiązku podatkowego jeszcze za grudzień 2016 r., jednak należałoby przyjąć, że faktura powinna być wystawiona już na nowych zasadach (jeżeli podwykonawca wiedziałby, że usługa zostanie wykonana już w 2017 r.). **Doprowadziłoby to do paradoksalnej sytuacji, w której główny wykonawca musiałby w rozliczeniu za grudzień 2016 r. wykazać VAT należny od takiej usługi zgodnie z zasadami odwrotnego obciążenia.**

Z kolei w art. 8 ustawy nowelizującej wskazany został mechanizm **korekty** rozliczenia zaliczek uiszczonych przed końcem 2016 r.:

„ W przypadku uiszczenia przed dniem 1 stycznia 2017 r. całości lub części zapłaty na poczet dokonanych od tego dnia dostaw towarów lub świadczenia usług, dla których podatnikiem od dnia 1 stycznia 2017 r. stał się nabywca zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 7 lub 8 ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, korekty rozliczenia tej zapłaty dokonuje się w rozliczeniu za okres, w którym dokonano dostawy tych towarów lub wykonano tę usługę.”

W przepisach nie zostało wskazane, w jaki sposób korekta winna być dokonana. **Instrukcję działania w tym zakresie zawarto jednak w objaśnieniach Ministra Rozwoju i Finansów z 17 marca 2017 r. „Stosowanie mechanizmu odwróconego obciążenia w transakcjach dotyczących świadczenia usług budowlanych”.**

Z treści przykładu 10 tego dokumentu płyną następujące wnioski w zakresie korekty:

- zaliczka podlega skorygowaniu za okres, w którym wykonano usługę (w całości lub w części – w tym ostatnim przypadku odpowiednio do „udziału” zaliczki w częściowo wykonanej usłudze);
- skorygowanie następuje poprzez wystawienie przez podwykonawcę faktury korygującej do faktury zaliczkowej (w przypadku częściowej korekty – obejmuje jedynie odpowiednią część kwoty netto z pierwotnej faktury i odpowiednią część VAT);
- korygowana kwota VAT powinna zostać rozliczona z głównym wykonawcą – nie jest prawidłowe „ubruttowanie” skorygowanej kwoty zaliczki!
- podwykonawca powinien pomniejszyć VAT należny w deklaracji składanej za okres korekty o kwotę VAT korygowanego w fakturze korygującej;
- główny wykonawca powinien wykazać VAT należny od korygowanej kwoty zaliczki w rozliczeniu za okres, w którym następuje korekta – VAT należny stanowi jednocześnie VAT naliczony;
- główny wykonawca powinien skorygować *in minus* wartość VAT naliczonego, który odliczył z faktury zaliczkowej – w rozliczeniu za okres, w którym następuje korekta i w części przypadającej na korygowaną kwotę;

4. Ryzyka i zagrożenia

Z uwagi na prawa i obowiązki, wynikające z ustawy o VAT, istniejące zarówno po stronie usługodawcy, jak i usługobiorcy, **błędna kwalifikacja** co do zastosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia do transakcji świadczenia usług budowlanych skutkuje **ryzykiem** tak dla **usługodawcy, jak i dla usługobiorcy**.

Dotyczy to zarówno sytuacji, w której strony opodatkują usługę na zasadach ogólnych, a powinny zrobić to na zasadzie odwrotnego obciążenia – jak i sytuacji odwrotnej.

Poniżej pokrótce opisujemy te ryzyka.

4.1. Rozliczenie na zasadach ogólnych, a powinno być odwrotne obciążenie

W tym schemacie Usługodawca wystawia fakturę VAT z kwotą „brutto” – wykazany VAT należnym. Usługodawca rozlicza VAT należny wynikający z wykonanej usługi (wystawionej faktury) w deklaracji VAT.

Usługobiorca nie rozlicza po swojej stronie VAT należnego. Z faktury otrzymanej od Usługodawcy odlicza VAT naliczony i wykazuje go w swojej deklaracji VAT.

Ryzyka Usługodawcy:

- 1) wadliwe wystawienie faktury (art. 62 KKS – przestępstwo skarbowe);
- 2) faktura wystawiona z VAT – obowiązek zapłaty VAT wynikającego z wystawionej faktury, ale możliwość późniejszego skorygowania faktury i skorygowania podatku należnego *in minus*.

Ryzyka Usługobiorcy:

- 1) brak rozliczenia VAT należnego – zaległość podatkowa (zaniżenie VAT należnego) oraz odsetki od zaległości;
- 2) odliczenie VAT z faktury wystawionej przez Usługodawcę – bezpodstawne; to może (ale nie musi) doprowadzić do zwiększenia zaległości podatkowej poprzez zawyżenie VAT naliczonego – w przypadku odwrotnego obciążenia VAT naliczony uwzględniany jest bowiem następująco:

- a. jeśli Usługobiorca uwzględni VAT należny w ramach odwrotnego obciążenia (w deklaracji za okres, w którym powstał obowiązek podatkowy) po 3 miesiącach od miesiąca, w którym powstał obowiązek podatkowy – będzie mógł odliczyć VAT naliczony dopiero na bieżąco (i w takim przypadku powstanie zaległość wynikająca z zawyżenia VAT naliczonego – oraz odsetki od tej zaległości);
 - b. jeśli Usługobiorca uwzględni VAT należny w ramach odwrotnego obciążenia (w deklaracji za okres, w którym powstał obowiązek podatkowy) przez upływem 3 miesięcy od miesiąca, w którym powstał obowiązek podatkowy – VAT naliczony uwzględniony zostanie za okres, w którym rozliczany jest VAT należny (w takim przypadku nie powstanie zaległość podatkowa wynikająca z zawyżenia podatku naliczonego nieprawidłowo odliczonego z faktury VAT wystawionej przez Usługodawcę);
- 3) dodatkowo: sankcja VAT 20% lub 30% (chyba że jednocześnie odpowiedzialność karna skarbową);
 - 4) dodatkowo: posłużenie się fakturą wadliwą (KK – ryzyko zastosowania nowych, zaostrzonych przepisów w zakresie tzw. przestępstw fakturowych – w naszej ocenie nie powinno się ich stosować w przypadku błędu rozliczeń, ale ryzyko trudne do oceny i skalkulowania!);
 - 5) dodatkowo: brak złożenia informacji podsumowującej (art. 80a § 2 KKS – wykroczenie skarbowe), nieujawnienie podstawy opodatkowania w deklaracji (art. 54 KKS – przestępstwo skarbowe).

4.2. Rozliczenie jako odwrotne obciążenie, a powinny być zasady ogólne

W tym schemacie Usługodawca wystawia fakturę VAT z kwotą „netto” – bez VAT należnego, z adnotacją „odwrotne obciążenie”.

Usługobiorca rozlicza VAT należny wynikający z wykonanej usługi (wystawionej faktury) w ramach mechanizmu odwrotnego obciążenia w deklaracji VAT. VAT należny wykazany w deklaracji staje się jednocześnie VAT naliczonym (także wykazywanym w deklaracji VAT Usługobiorcy).

Ryzyka Usługodawcy:

- 1) brak rozliczenia VAT należnego – zaległość podatkowa (zaniżenie VAT należnego) oraz odsetki od zaległości;

- 2) wadliwe wystawienie faktury (art. 62 KKS – przestępstwo skarbowe);
- 3) dodatkowo: sankcja VAT 20% lub 30% (chyba że jednocześnie odpowiedzialność karna skarbową);
- 4) dodatkowo: nieujawnienie podstawy opodatkowania w deklaracji (art. 54 KKS – przestępstwo skarbowe).

Ryzyka Usługobiorcy:

- 1) odliczenie VAT w ramach odwrotnego obciążenia – podczas gdy odliczenie przysługuje tylko podstawie faktury wystawionej przez Usługodawcę z wykazaniem VAT należnym – prawdopodobna zaległość podatkowa (zawyżenie VAT naliczonego) oraz odsetki od zaległości – zależy od tego, kiedy wystawiona i doręczona zostanie prawidłowa faktura VAT przez Usługodawcę;
- 2) dodatkowo: sankcja VAT (jeśli powstaje zaległość podatkowa – chyba że jednocześnie odpowiedzialność karna skarbową);
- 3) dodatkowo: podanie nieprawdziwych danych w deklaracji VAT (art. 56 KKS – przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe).

Ryzyka w zakresie odpowiedzialności karnej skarbowej mogą być, zależnie od sytuacji, minimalizowane poprzez:

- złożenie tzw. czynnego żalu (art. 16 KKS) przed powzięciem przez organy udokumentowanej wiadomości o popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego;
- złożenie skutecznych korekt deklaracji (art. 16a KKS) oraz uiszczenie zaległości podatkowych z odsetkami.

5. Zwrot VAT

Wykonywanie przez podatnika działającego jako podwykonawca w rozumieniu art. 17 ust. 1h ustawy o VAT usług budowlanych objętych odwrotnym obciążeniem – przy jednoczesnym braku jakiegokolwiek sprzedaży opodatkowanej na zasadach ogólnych – może wykluczyć możliwość ubiegania się o zwrot VAT w 25-dniowym terminie.

Zgodnie z nowo wprowadzonymi (od 1 stycznia 2017 r.) przepisami dotyczącymi 25-dniowego terminu zwrotu, jednym z warunków dokonania przez organ podatkowy zwrotu VAT w tym terminie jest **złożenie przez podatnika w urzędzie skarbowym dokumentów potwierdzających zapłatę podatku** za pośrednictwem rachunku bankowego podatnika albo rachunku podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej.

Tymczasem podatnik dokonujący jedynie sprzedaży objętej mechanizmem odwrotnego obciążenia nie płaci VAT – gdyż do rozliczenia VAT zobowiązany jest nabywca. Podatnik taki nie będzie więc dysponował wspomnianymi dokumentami. Dopuszczenie zwrotu VAT w terminie 25-dniowym wymagałoby pominięcia tego warunku lub zinterpretowania go w taki sposób, że ma zastosowanie jedynie w przypadku, gdy podatnik wykazuje podatek do zapłaty. Praktyka organów podatkowych w tym zakresie dopiero się kształtuje – jest za wcześnie, aby stwierdzić jaką przyjmie postać.

Z tego względu optymalnym rozwiązaniem dla podatników, którzy działają jako podwykonawcy i chcą wnioskować o zwrot VAT w 25-dniowym terminie jest wykonanie **jakiegokolwiek** realnej sprzedaży opodatkowanej na zasadach ogólnych w okresie, za który będą chcieli ubiegać się o zwrot VAT.

Mamy nadzieję, że niniejsze opracowanie pozwoli lepiej zrozumieć problemy i wątpliwości, jakie wiążą się z wprowadzeniem od 1 stycznia 2017 r. mechanizmu odwrotnego obciążenia w VAT dla usług budowlanych świadczonych przez podwykonawców.

Jednocześnie podkreślamy, że inwestycje budowlane to zagadnienie na tyle szerokie i zróżnicowane, że każdy przypadek powinien zostać poddany osobnej analizie. Celem niniejszego opracowania jest dostarczenie podstawowej wiedzy do przeprowadzenia takiej analizy.

W sytuacji dopiero kształtującej się praktyki organów podatkowych – i braku jakiegokolwiek praktyki orzeczniczej sądów administracyjnych – jedyne realne zabezpieczenie może dać podatnikowi tylko interpretacja indywidualna. Uzyskanie interpretacji, która dałaby pełną i rzeczywistą ochronę nie jest łatwe – co także podkreślaliśmy w niniejszym opracowaniu. Nie jest to jednak niemożliwe.

Zachęcamy równocześnie do odwiedzania naszego bloga podatkowego podatkifirmowe.pl – na którym można znaleźć bieżące problemy i informacje ze świata podatków, a w szczególności wpisu, poświęconego właśnie mechanizmowi odwrotnego obciążenia przy usługach budowlanych:

<http://podatkifirmowe.pl/odwrotne-obciazenie-na-uslugi-budowlane-w-vat/>



Wilk Latkowski

doradcy podatkowi radcowie prawni

W razie pytań bądź wątpliwości zapraszamy do kontaktu.



Kontakt

Mateusz Latkowski

Doradca podatkowy

Telefon: +48 538 746 303

e-mail: mlatkowski@wl-tax.pl

www: <http://www.wl-tax.pl>

Adres:

Andrzeja Struga 16 lok. 401

90-513 Łódź

NIP: 7252105162

REGON: 363043927

KRS: 0000587579

Niniejszy materiał ma charakter informacyjny i nie stanowi porady prawnej ani podatkowej. Każdy przypadek wymaga indywidualnej oceny.